

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2013

Johanna Taimela

OSATULOUTUS RAKENNUSALAN YRITYKSESSÄ



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Johanna Taimela

OSATULOUTUS RAKENNUSALAN YRITYKSESSÄ

Opinnäytetyö käsittelee yhtä kirjanpidon erityiskysymyksistä, osatuloutusta sekä kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Varsinais-Suomessa sijaitsevalle rakennusalan pk-yritykselle, josta käytetään työssä nimeä Raksa Oy. Työn tavoitteena on kuvata Raksa Oy:n osatuloutusmenettelyä sekä selvittää miten osatuloutus vaikuttaa Raksa Oy:n tilinpäätökseen.

Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä keskitytään kyseisiin aiheisiin rakennusosalalla. Osatuloutuksesta kerrotaan sen vaatimista edellytyksistä siihen siirtymiseen ja miten osatuloutus tilinpäätökseen tehdään. Lähdemateriaalina opinnäytetyössä on käytetty Kirjanpitolautakunnan yleisohjetta, kirjanpitolakia sekä alan kirjallisuutta

Opinnäytetyössä havainnollistetaan kuinka luovutukseen perustuva tuloutus on Raksa Oy:ssä tehty ja kuinka osatuloutus käytännössä tehdään. Osatuloutusta varten lasketaan hankkeiden valmistusasteet ja selvitetään miten kirjaukset tehdään. Osatuloutuksen vaikutus Raksa Oy:ssä saadaan selville muuttamalla kahden edellisen tilikauden tuloslaskelma ja tase vertailukelpoisiksi toistensa kanssa.

Vertailemalla kahden edellisen tilikauden tuloslaskelmaa ja tasetta sekä osatuloutuksen että luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan saatiin selville, että osatuloutusta noudattaessa toiminnan volyymia sekä tuloksen kertymistä on helpompi arvioida. Osatuloutusta käytettäessä myös tulos jakautuu tasaisemmin eri tilikausille ja liikevaihdosta saadaan totuudenmukainen kuva.

ASIASANAT:

Osatuloutus, luovutukseen perustuva tuloutus, rakennusala, kirjanpito, tilinpäätös

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

2013| 45 + 8

Instructor: Pirjo Varanka

Johanna Taimela

THE PERCENTAGE OF COMPLETION METHOD OF A CONSTRUCTION COMPANY

The thesis deals with one specific accounting issue, the percentage of completion method and it also deals with accounting and financial statements. The thesis was made as an assignment for a small and medium-sized construction company which is located in Southwest Finland. In this thesis the company goes by name Raksa Ltd. The purpose of the thesis is to describe the percentage of completion method of Raksa Ltd and to find out how the percentage of completion method affects Raksa Ltd's financial statements.

In the accounts and financial statements, the focus is on the construction branch. Percentage of completion method is multiplied by the requirements it needs and how the financial statements are made with the percentage of completion method. The Accounting Standards Board's recommendation, the Bookkeeping Act and literature were used as the sources for the theoretical part of the thesis.

The thesis demonstrates how the revenue recognition based on transfer is made in Raksa Ltd and how the percentage of completion is done in practice. To be able to use the percentage of completion method, projects production rates need to be calculated and defined how the entries should be made. The percentage of completion method's affection in Raksa Ltd can be found out by changing the two previous financial statements and balance sheets comparable with each others.

By comparing the two previous income statements and balance sheets, according to both the percentage of completion method and the revenue recognition based on transfer, it was found out that – when applying the percentage of completion method it is easier to estimate the volume of the business and the accumulation of the outcome. When applying the percentage of completion method, the outcome is divided evenly across different accounting periods and the amount of turnover is more accurate.

KEYWORDS:

Percentage of completion method, revenue recognition based on transfer, construction branch, accounting, financial statements

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 KIRJANPITO JA TILINPÄÄTÖS RAKENNUSALAN YRITYKSESSÄ	8
2.1 Tilinpäätöksen raportointi	9
2.2 Yleiset tilinpäätösperiaatteet	11
2.3 Aineelliset hyödykkeet ja vaihto-omaisuus	13
2.4 Hyvä kirjanpitolapa	16
3 OSATULOUTUS	17
3.1 Pitkän valmistusajan vaativa suorite	19
3.2 Valmistusasteen määrittäminen	21
3.3 Siirtyminen osatuloutukseen	23
3.4 Osatuloutuksen esittäminen tilinpäätöksessä	23
3.5 Liitetiedot	25
4 CASE: RAKSA OY	27
4.1 Luovutukseen perustuva tuloutus	27
4.2 Siirtyminen osatuloutusmenettelyyn	32
4.3 Tuloutustapojen vertailu	37
5 YHTEENVETO	43
LÄHTEET	45

LIITTEET

Liite 1. Raksa Oy:n tuloslaskelma ja tase
Liite 2. Hankkeen 3 kustannukset

KUVAT

Kuva 1. Hankkeen 3 kustannusarvio.	34
------------------------------------	----

KUVIOT

Kuvio 1. Tilikausien tuloksien vertailu.	40
Kuvio 2. Tilikausien liikevaihdon vertailu.	41

TAULUKOT

Taulukko 1. Osatuloutuksen kirjaus tilinpäätöksessä 1. vuonna (Tomperi 2011, 21).	24
Taulukko 2. Osatuloutuksen kirjaus tilinpäätöksessä 2. vuonna (Tomperi 2011, 22).	25
Taulukko 3. Tilikauden 2012 hankkeiden valmistusasteet.	34
Taulukko 4. Tilikauden 2011 hankkeiden valmistusasteet.	37

1 JOHDANTO

Opinnäytetyö perustuu Varsinais-Suomessa sijaitsevan rakennusalan yrityksen toimeksiantoon. Päätimme yhdessä yrityksen kanssa, että toimeksiantajan nimeä ei työssä julkaista, joten siitä käytetään nimeä Raksa Oy. Raksa Oy on aiemmin noudattanut luovutukseen perustuvaa tuloutusta, mutta tilikaudella 2012 on päätetty siirtyä osatuloutusmenettelyyn. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää miten osatuloutukseen siirtyminen vaikuttaa toimeksiantajayrityksen tilinpäätökseen sekä kuvata osatuloutusmenettely käytännössä toimeksiantajayrityksessä. Toimeksiantajan lisäksi opinnäytetyöstä voisi olla hyötyä muille rakennusalan yrityksille sekä rakennusalan yritysten kirjanpitoa hoitaville.

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 2:3 §:n mukaan tulo kirjataan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle. Vaihtoehtona tälle yrityksellä on mahdollisuus kirjata pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvät tulot tuotoksi valmistusasteen perusteella, eli osatuloutusmenettelyllä. Siinä kunkin tilikauden tuloslaskelmaan tulee valmistusasteen mukainen osuus hankkeen kokonaistuotosta ja menot kirjataan kuluksi hankkeen edistymisen mukaan. Tietyillä aloilla, esimerkiksi rakennusalalla, voi hankkeen valmistaminen kestää niin kauan, ettei yritys yhden tilikauden aikana saa yhtään hanketta valmiiksi ja luovutettua asiakkaalle, jolloin osatuloutusmenettelyyn siirtyminen on kannattavaa. (Tomperi 2011, 16.)

Opinnäytetyössä käsitellään kirjanpitoa ja tilinpäätöstä rakennusalan yrityksen näkökulmasta. Näistä käsitellään etenkin aiheita, jotka ovat olennaisia Raksa Oy:n toiminnassa. Lisäksi opinnäytetyössä perehdytään osatuloutusmenettelyyn. Lähteinä opinnäytetyössä on käytetty alan kirjallisuutta, erityisesti Lahti & Viljarannan vuonna 2008 julkaistua Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös -teosta sekä KILAn yleisohjetta tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

Opinnäytetyössä havainnollistetaan konkreettisesti miten osatuloutus Raksa Oy:ssä tehdään. Osatuloutuksen vaikutusta Raksa Oy:n tilinpäätökseen tarkas-

tellaan muuttamalla tilikauden 2011 tuloslaskelma ja tase luovutukseen perustuvasta tuloutuksesta osatuloutuksen mukaiseksi sekä muuttamalla tilikauden 2012 tuloslaskelma ja tase osatuloutuksen mukaisesta luovutukseen perustuvan mukaiseksi.

2 KIRJANPITO JA TILINPÄÄTÖS RAKENNUSALAN YRITYKSESSÄ

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 1:1 §:n mukaan kaikki, jotka harjoittavat ammatti- tai liiketoimintaa ovat kirjanpitovelvollisia. Esimerkiksi osakeyhtiöt, osuuskunnat ja avoimet yhtiöt ovat aina kirjanpitovelvollisia. Kirjanpitoa pidetään liikkeen- tai ammatinharjoittamisesta eli elinkeinotoiminnasta. Tällöin kirjanpitoon merkitään ne tapahtumat, jotka elinkeinotoimintaan liittyvät. Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 2 luvun 1 ja 2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liiketapahtumat on merkittävä niiden sisällön mukaan eri kirjanpitotileille.

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 1:2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa. Poikkeuksena tästä ovat ammatinharjoittajat, joilla on mahdollisuus pitää yhdenkertaista kirjanpitoa. Kahdenkertaisessa kirjanpidossa liiketapahtumat kirjataan ainakin kahdelle tilille, debet- ja kreditpuolille. Kirjausten tulee olla yhtä suuret ja ne osoittavat mihin rahaa on käytetty ja rahan lähteen. Kahdenkertaista kirjanpitoa pidettäessä on tilinpäätös laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. (Verohallinto 2011.)

Yrityksen tilikausi on normaalisti 12 kuukautta ja se voi poiketa kalenterivuodesta. Jokaiselta tilikaudelta laaditaan tilinpäätös. Se kertoo, miten yrityksen tulos on muodostunut sekä mikä on yrityksen varallisuusasema. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, liitetiedot, rahoituslaskelman sekä toimintakertomuksen. Rahoituslaskelma ja toimintakertomus liitetään tilinpäätökseen, mikäli yritys ei ole pieni kirjanpitovelvollinen. (Ikäheimo ym. 2005, 63; Lahti & Viljaranta 2008, 13.)

Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 22:209 §:n mukaan verovelvollisen kirjanpidon tulee olla järjestetty siten, että siitä saadaan tarvittavat tiedot veron määräämistä varten. KILAn (2008a) mukaan suoritettava ja vähennettävä arvон-

lisävero voidaan kirjata brutto- tai nettokirjausta tai niiden yhdistelmää käyttämällä. Kirjaustapa ei vaikuta tuloslaskelmassa esitettävien tuottojen ja kulujen suuruuteen.

Bruttokirjausmenettelyssä ostot ja myynnit kirjataan kirjanpitoon arvonlisäveroa vähentämättä. Suoritettava arvonlisävero siirretään omille tileilleen kuukausittain. Nettokirjausmenettelyssä ostot ja myynnit kirjataan tulo- ja menotileille ilman suoritettavaa tai vähennettävää arvonlisäveroa. Arvonlisävero kirjataan rahoitustapahtumana myynnin yhteydessä suoraan alv-velaksi. Ostos yhteydessä arvonlisävero kirjataan alv-saamiseksi. (KILA 2008a.)

2.1 Tilinpäätöksen raportointi

Tuloslaskelmasta nähdään yrityksen tilikauden tuottojen ja kulujen määrä ja niiden luonne eli tuloksen muodostuminen. Tuloslaskelmasta nähdään myös tilikauden voitto tai tappio. Tase kuvaa varallisuuden, oman pääoman ja velkojen määrää ja luonnetta eli yrityksen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Liitetiedot täydentävät taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman tietoja. Rahoituslaskelma esittää yrityksen varojen hankinnan ja käytön tilikauden aikana. Toimintakertomus on selvitys yrityksen tilikauden keskeisistä tapahtumista sekä tulevaisuuden näkymistä. (Ikäheimo ym. 2005, 63.)

Kirjanpitoasetuksen (30.12.1997/1339) mukaan tuloslaskelma on mahdollista esittää joko kululaji- tai toimintokohtaisen tuloslaskelmakaavan mukaan. Lisäksi asetus sisältää aatteellisen yhteisön ja säätiön, kiinteistön sekä ammatinharjoittajan tuloslaskelmakaavat. Kululajipohjainen kaava on käytössä yleisemmin. Kululajipohjaisessa kaavassa liiketoiminnan kulut esitetään luonteensa mukaisessa järjestyksessä. Toimintokohtaisessa kaavassa kulut jaetaan toiminnoittain: hankinnan ja valmistuksen, myynnin ja markkinoinnin sekä liiketoiminnan muihin kuluihin. Kululajikohtainen tuloslaskelma jakautuu seuraavaan neljään eri osa-alueeseen:

- varsinaisen liiketoiminnan tuotot ja kulut
- rahoituksen tuotot ja kulut
- satunnaiset tuotot ja kulut
- tilinpäätössiirtojen ja verojen muutokset (Ikäheimo ym. 2005, 70).

Tilikauden tulos saadaan, kun tilikaudelle kuuluvista tuotoista vähennetään tilikaudelle kuuluvat menot. Tilikauden tulokseen vaikuttavat erät kirjataan tuloslaskelman tileille. Tuotoksi kirjataan kaikki palveluiden, tavaroiden ja muiden suoritteiden myynnit, joita vastaavat suoritteet on tilikauden aikana luovutettu asiakkaalle. Yrityksen varsinaisesta toiminnasta saamat myyntituotot luetaan liikevaihtoon. Varsinaisen toiminnan lisäksi yrityksellä voi olla muita liiketoimintaan liittyviä tuottoja, esimerkiksi saatuja avustuksia tai vuokratuottoja, mikäli osa yrityksen tiloista on vuokrattu ulkopuoliselle. Rahoitustuottoja ovat esimerkiksi korko- ja osinkotuotot. (Lindfors 2009a, 31.)

Tase muodostuu vastaavaa- ja vastattavaa-puolista. Pysyviin vastaaviin kuuluvat aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset. Niiden tehtävänä on tuottaa tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Pysyvät vastaavat ovat useimmiten käyttöomaisuutta, eli sellaista omaisuutta, jonka tulontuottamiskyky ei perustu hyödykkeen luovuttamiseen vaan sen käyttämiseen yrityksen tulonhankintaprosessissa. Vaihtuviin vastaaviin kuuluvat vaihto-omaisuus, saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Erien tarkoituksena on tuottaa tuloa enintään 12 kuukauden ajan. Vaihtuvien vastaavien vaikutusaika on lyhyempi kuin pysyvien vastaavien. (Ikäheimo ym. 2005, 65; Leppiniemi & Kykänen 2009, 111–117.)

Taseen vastattavaa-puoli ilmaisee yrityksen tilinpäätöspäivänä voimassa olevat vastuut ja velat. Se sisältää oman pääoman, tilinpäätössiirtojen kertymän, pakolliset varaukset sekä vieraan pääoman. Oma pääoma sisältää omistajien sijoitukset, yhtiöön jätetyt voittovarot sekä mahdolliset rahastot. Tilinpäätössiirtojen kertymä kuvaa verotettavien tulojen ja kirjanpidon tulosten välisten erojen kertymää. Pakolliset varaukset kuvastavat vastaisia menoja ja menetyksiä, jotka kohdistuvat aiempaan tai päättyneeseen tilikauteen. Lisäksi menojen toteutumisesta on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä ja nii-

den tulee perustua lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan. Vieras pääoma kuvaa eriä, jotka on sijoitettu yritykseen vieraan pääoman ehdoin. (Ikäheimo ym. 2005, 68–70; Lindfors 2009a, 53–55.)

2.2 Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 3:3 §:n mukaan tilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava seuraavia yleisiä tilinpäätösperiaatteita:

- jatkuvuus
- johdonmukaisuus
- sisältöpainotteisuus
- varovaisuus
- tasejatkuvuus
- suoriteperusteisuus
- tase-erien erillisarvostus.

Jatkuvuuden periaate perustuu siihen oletukseen, että yrityksen toiminta jatkuu myös tilikauden päättymisen jälkeen. Tämä vaikuttaa etenkin taseessa käyttöomaisuuden arvostukseen. Rakennusosalalla esimerkiksi koneiden tasearvon ylärajan muodostavat koneisiin liittyvät tulonodotukset eikä se summa, joka koneista saataisiin myytäessä. (Leppiniemi 2000, 43; Lahti & Viljaranta 2008, 15.)

Johdonmukaisuuden periaatteen mukaan tilinpäätös tulee laatia samojen laatisperiaatteiden mukaan vuodesta toiseen. Mikäli menettelytapaa halutaan muuttaa, tulee sille olla perusteltu syy, joka ilmoitetaan liitetiedoissa. Esimerkiksi rakennusyrityksen siirtyessä soveltamaan osatuloutusta tulee tästä kertoa liitetiedoissa ja myöhempinä tilikausina tulee pysyä samassa tuloutustavassa. (Lahti & Viljaranta 2008, 15.)

Sisältöpainotteisuuden periaatteen mukaan asia tulee ennen muotoa. Tämä tarkoittaa sitä, että tilinpäätöksessä tulee kiinnittää huomiota liiketapahtuman tosiasialliseen sisältöön eikä sen oikeudelliseen muotoon, jos se ei anna oikeaa kuvaa. (Lindfors 2009b, 9; Tomperi 2011, 10.)

Varovaisuuden periaatteen mukaan tuottoja ei tule esittää liian suurina eikä kuluja liian pieninä. Tilinpäätöksessä huomioon otetaan vain tilikaudella toteutuneet voitot. Tuottojen ja kulujen esittämiseen ei saa vaikuttaa tilikauden toteutuva tulos. Esimerkiksi käyttöomaisuuden poistot on tehtävä suunnitelman mukaan joka vuosi, vaikka tulos tästä syystä olisikin tappiollinen. Tilikauteen ja sitä edeltäviin kausiin kohdistuvat ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset tulee esittää tilinpäätöksessä, vaikka ne toteutuisivat tilinpäätöspäivän jälkeen. Realisoitumattomia tuloja ei kuitenkaan saa esittää tuloslaskelmassa, vaikka tulot olisivat todennäköisiä. (Leppiniemi 2000, 49; Lahti & Viljaranta 2008, 16.)

Tasejatkuvuuden periaate tarkoittaa, että tilikauden kirjanpidon aloittavan taseen on vastattava edellisen tilikauden päättänyttä tasetta. Poikkeuksena tähän on edellisten tilikausien virheet sekä esitystapojen muutokset. Nämä merkitään suoraan taseen omaan pääomaan. Rakennuslalla tällainen esitystavan muutos on esimerkiksi siirtyminen osatuloutukseen. (Leppiniemi 2000, 55–56; Lahti & Viljaranta 2008, 16.)

Tilinpäätös laaditaan suoriteperusteella, jonka mukaan tulo syntyy, kun suorite luovutetaan asiakkaalle riippumatta siitä, milloin suorite maksetaan. Meno taas syntyy, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan, riippumatta maksuhetkestä. Ajan kulumisen perusteella määräytyvät menot ja tulot kohdistetaan tilikaudelle, jonka ajalta ne ovat kertyneet. Näitä ovat esimerkiksi korkotulot ja -menot. Vaihtoehtona suoriteperusteisuudelle on osatuloutus, jossa hanketta tuloutetaan sen edistymisen mukaan. (Lahti & Viljaranta 2008, 16–17.)

Tase-erien erillisarvostuksen mukaan taseen vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät on arvostettava erikseen. Esimerkiksi vaihto-omaisuus tulee arvostaa niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaan hyödykekohtaisesti. Tällöin yhden hyödykkeen arvon nousu ei kompensoi toisen arvon laskua. Rakennusyrityksessä tase-erien erillisarvostus edellyttää jokaisen projektin tappioriskin arvioimista erikseen. Jokainen tontti ja myymätön huoneisto tai kiinteistö arvostetaan myös erikseen. (Leppiniemi 2000, 65; Lahti & Viljaranta 2008, 17.)

2.3 Aineelliset hyödykkeet ja vaihto-omaisuus

Aineellisia hyödykkeitä ovat maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja kesken-eräiset hankinnat. Ryhmän nimi ilmaisee mitä eriä siihen yleensä kuuluu merkittä. Muihin aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvat esimerkiksi luonnonvarojen, kuten soranottoaikkojen ja istutusten hankintamenot. Lisäksi aineellisissa hyödykkeissä tulee esittää kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot. Muiden aineellisten hyödykkeiden poistoaika on 5-20 vuotta. (Leppiniemi & Leppiniemi 2001, 106; Lindfors 2009a, 50–51.)

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat ovat rahoituksellinen erä, joka sisältää ennakkomaksuja esimerkiksi koneista, joita ei vielä ole vastaanotettu. Keskeneräisiä hankintoja ovat myös esimerkiksi yrityksen itselleen rakentamaan rakennukseen kohdistuvat menot, kun rakennus ei vielä ole valmis, eikä sitä ole otettu käyttöön. Poistoja ei ennakkomaksuista ja keskeneräisistä hankinnoista tehdä. (Leppiniemi 2000, 253; Lindfors 2009a, 51.)

Maa- ja vesialueista ei tehdä poistoja. Maa- ja vesialueisiin kuuluvat myös palautuskelvottomat liittymismaksut, kuten viemäri-, vesi- ja kaukolämpömaksut, joista on kirjattava arvonalennus, jos maa-alueen arvo on todennäköisesti pysyvästi alempi kuin taseeseen kirjattu hankintameno. Rakennusten ja rakennelmien verotuksessa sallitut enimmäispoistoprosentit ovat myymälä-, varasto- ja tehdasrakennuksissa 7 % menojäännöksestä, asuin- ja toimistorakennuksissa 4 % menojäännöksestä ja kevyissä rakennelmissa 20 % menojäännöksestä. (Lindfors 2009a, 43: 50.)

Pidempiaikaiset hankinnat kirjataan koneisiin ja kalustoon. Näiden käyttöikä on enemmän kuin yksi vuosi. Lyhytkestoiset ja hankintahinnaltaan pienet koneet ja kalusto, joiden todellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta, voidaan kirjata kerralla kuluksi. Esimerkiksi kännykät ja kannettavat tietokoneet kirjataan yleensä vuosikuluksi. Kone- ja kalustohankinnat, jotka on aktivoitu, poistetaan suunnitelman mukaisina poistoina, jolloin enimmäispoisto on 25 % menojäännöksestä. (Lindfors 2009a, 50–51.)

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut tavarat, raaka-aineet, muu valmistuksessa tarvittava materiaali sekä näistä maksetut ennakkomaksut. Keskeneräiset tuotteet sekä myytävien tuotteiden pakkaustarvikkeet luetaan myös vaihto-omaisuuteen. Vaihto-omaisuus eritellään aineisiin ja tarvikkeisiin, keskeneräisiin tuotteisiin, valmiisiin tuotteisiin ja tavaroihin, muuhun vaihto-omaisuuteen ja ennakkomaksuihin. (Lindfors 2009a, 51; Tilastokeskus 2013)

Aineet ja tarvikkeet ovat yrityksen vaihto-omaisuuden valmistamista varten hankkimia hyödykkeitä, kuten esimerkiksi raaka-aineet ja apu- ja tarveaineet. Keskeneräiset tuotteet ovat itse valmistettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, joiden valmistusprosessi on kesken. Valmiit tuotteet ovat itse valmistettuja ja luovutusvalmiita hyödykkeitä. Tavarat taas ovat ulkopuoliselta tavarantoimittajalta myytäväksi tai palveluntuotannossa käytettäväksi hankittuja hyödykkeitä. Muuhun vaihto-omaisuuteen kuuluvat sellaiset hyödykkeet, jotka eivät sisälly aiempiin vaihto-omaisuuseriin, esimerkiksi tontit tai muut kiinteistöt. Ennakkomaksut ovat vaihto-omaisuushyödykkeistä maksettuja maksuja ennen niiden vastaanottamista. (Leppiniemi & Leppiniemi 2002, 136; Tilastokeskus 2013.)

Lahden ja Viljarannan (2008, 56) mukaan rakennusyrityksen vaihto-omaisuus kannattaa nimetä kirjanpitoasetuksen kaavaa kuvaavammin, esimerkiksi seuraavasti:

- aineet ja tarvikkeet
- keskeneräiset työt
- valmiit myymättömät huoneistot
- muu vaihto-omaisuus
- ennakkomaksut.

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 4:5 §:n mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno luetaan hankinnasta ja valmistuksesta johtuneet muuttuvat menot. Kun vaihto-omaisuuteen kuuluvat tavarat on ostettu valmiina, saadaan hankintameno selvittämällä myyjälle maksettu hinta ilman arvonlisäveroa. Erillisinä makse-

tut rahdit, vakuutukset ja maahantuonnin yhteydessä maksetut tullit ja huolintamenot kuuluvat myös hankintamenuun. Tutkimus- ja kehittämismenoja ei yleensä saa sisällyttää hankintamenuun. Hankintamenon määrittämisessä tulee noudattaa jatkuvasti samoja periaatteita, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä. Valittua menettelytapaa tulee noudattaa kaikissa tuotteissa yhtenäisesti. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 223–225; Tomperi 2011, 13–14.)

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 5:6 §:n mukaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Mikäli vaihto-omaisuuden oletettava hankintameno tai oletettava luovutushinta on tilikauden päättyessä alkuperäistä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. Vaihto-omaisuuden hankintamenoa selvittäessä tilinpäätöstä varten on yrityksen laadittava valmistetuista tuotteista kustannuslaskelmat. Näistä selviää aktivoituun hankintamenuun luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneet menot. Kustannuslaskennan minimikalkyyli näyttää hankinnan ja valmistuksen muuttuvien kustannusten määrän. (Tomperi 2011, 13–14.)

Samalla periaatteella arvostetaan keskeneräiset tuotteet. Tilinpäätöstä varten tulee selvittää, kuinka paljon keskeneräiseen tuotantoon sisältyy aineita, tarvikkeita, palkkoja sekä muita henkilöstömenoja ja muuttuvia menoja. Keskeneräisen tuotannon aiheuttamat muuttuvat menot aktivoidaan tilinpäätöksessä vaihto-omaisuutena. Tässäkin tapauksessa, aiheutuneiden kustannusten ollessa suuremmat kuin odotetut kustannukset, kirjataan erotus kuluksi eli se jätetään aktivoimatta. (Tomperi 2011, 14.)

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 4:5 §:n mukaan mikäli hyödykkeen hankintaan tai valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen muuttuviin menoihin verrattuna, voidaan hankintamenuun lukea myös siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. Toimiva ja järjestelmällinen tuotekohtainen kustannuslaskentajärjestelmä on myös edellytyksenä yritykselle, jotta kiinteät menot voidaan lukea hankintamenuun. Kustannuslaskenta pitää myös voida täsmäyttää liikekirjanpitoon. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 224; Tomperi 2011, 14.)

2.4 Hyvä kirjanpitolaitos

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 1:3 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitolaitosta. Hyvää kirjanpitolaitosta ei kuitenkaan ole määritelty kirjanpitolainsäädännössä. Kirjanpitoa on pidettävä siihen liittyvää lainsäädäntöä noudattaen kirjanpidon yleisten periaatteiden mukaisesti. Kirjanpitoa säätelevät pääasiassa sekä kirjanpitolaki (30.12.1997/1336) että kirjanpitoasetus (30.12.1997/1339). Lisäksi kirjanpitolautakunta ohjaa hyvää kirjanpitolaitosta antamalla yleisohjeita asioista, jotka koskevat useimpia kirjanpitovelvollisia. Kirjanpitolautakunta antaa hakemuksesta yksittäisiä kirjanpitovelvollisia koskevia lausuntoja, jotka ohjaavat esimerkiksi samalla toimialalla toimivia yrityksiä. Merkittävimmät lausunnot myös julkaistaan. (Lindfors 2009a, 15; Tomperi 2011, 7.)

Hyvän kirjanpitolaitoksen noudattaminen tarkoittaa lainsäädännön, KILAn ohjeiden ja lausuntojen sekä yleisten kirjanpitoperiaatteiden noudattamista. Sitä tulee noudattaa tilikauden aikaisessa tilinpidossa ja tilinpäätöstä laadittaessa. Yleisiä kirjanpitoperiaatteita ovat esimerkiksi huolellisuus ja riittävä dokumentointi. Rakennusosalalla hyvään kirjanpitolaitokseen kuuluu muun muassa asuntokauppalain ja -asetuksen noudattaminen. Lisäksi rakennusosalalla siihen kuuluu alan erityispiirteiden huomioon ottaminen kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. (Lahti & Viljaranta 2008, 7–14.)

3 OSATULOUTUS

Osatuloutus eli valmistusasteen mukainen tuloutus on vaihtoehtoinen tuloutusmenettely luovutuksen mukaiselle tuloutukselle. Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 2:3 §:n mukaan tuloutusmenettelyssä pääsääntönä on tulon kirjaaminen tuotoksi silloin, kun suorite luovutetaan tilaajalle. Osatuloutuksessa rakennustyö tuloutetaan sen edistymisen mukaan. Osatuloutus on hyväksytty kirjanpitolain muutoksen yhteydessä vuonna 1993 vaihtoehtoiseksi pitkän valmistusajan vaativien suoritteiden tulouttamismenetelmäksi, eikä sen periaatteita ole myöhemmissä kirjanpitolain uudistuksissa muutettu. KILA on antanut 30.9.2008 uuden yleisohjeen osatuloutusmenetelmän soveltamisesta, joka korvaa 20.9.2000 annetun yleisohjeen. (Lahti & Viljaranta 2008, 181; KILA 2008b.)

Osatuloutusta on mahdollista käyttää pitkän valmistusajan vaativien hyödykkeiden, esimerkiksi rakennusten, laivojen ja pitkäkestoisten suunnittelutöiden tulouttamisperusteena. Pitkä valmistusaika on lähtökohtaisesti yli 12 kuukautta. Osatuloutusta on mahdollista soveltaa, mikäli hyödykkeestä kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa, esimerkiksi jos asiakas on tilannut hyödykkeen sitovasti sovittuun hintaan. Yrityksen käyttäessä osatuloutusta, on sitä sovellettava kaikkiin niihin hyödykkeisiin, joiden kohdalla menettelyn soveltaminen on kirjanpitolain mukaan mahdollista. Osatuloutusmenettelyä tulee myös soveltaa samalla tavoin jokaisella tilikaudella. (Leppiniemi & Kykkänen 2009, 99.)

Hankkeen erilliskatteen ennakointi tapahtuu kustannusseurannan avulla. Erilliskatteen ollessa luotettavasti ennakoitavissa, tulee kustannusseurannassa olla luotettavasti arvioitavissa seuraavat:

- hankkeen kokonaistulot ja -menot, mukaan lukien takuuajaiset menot
- hankkeen suoriteperusteiset menot
- hankkeen valmistusaste tilinpäätöspäivänä.

Hankkeen ennakkointi perustuu tehtyyn urakkasopimukseen ja sen ehtoihin. Hankkeeseen kiinteästi liittyvät lisätyöt kuuluvat projektiin, mikäli ne eivät muodosta omaa erillistä projektia. (Lahti & Viljaranta 2008, 182–183.)

Varovaisuuden periaatetta tulee noudattaa hankkeen tulojen, menojen ja valmistusasteen määrittelyssä. Siihen kuuluu riittävä varmuus siitä, että yritys saa maksun hankkeesta. Lisäksi yrityksellä tulee olla varmuus mahdollisuudesta saattaa hanke loppuun. Hanketta, etenkin keskimääräistä riskialttiimpaa, on mahdollista tulouttaa aluksi nollakatteella, jolloin tuloslaskelmassa on kyseisen projektin osalta yhtä paljon tuottoja kuin kuluja. Mikäli yrityksessä käydään ulkomaankauppaa, tulee ulkomaanrahan määraisten kassavirtojen olla suojattuja valuuttakurssien muutosten varalta esimerkiksi valuuttatermiinin avulla. (Lahti & Viljaranta 2008, 183.) Leppiniemen (2010) mukaan varovaisuuden periaate huomioon ottaen tulee osatuloutusmahdollisuutta tulkita suppeasti ja soveltaa vain Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 5:4 §:ssä säädetyissä tilanteissa.

Konsernissa voi olla yhtiöitä, joista vain osalla on pitkän valmistusajan vaativia hankkeita, joissa käytetään osatuloutusmenettelyä. Tällöin tilinpäätöksen tekemisessä tulee noudattaa vastaavuuden periaatetta. Tuloutuskäytäntö tulee oikeista yhteneväksi keskinäisten hankkeiden osalta. (Lahti & Viljaranta 2008, 187.)

Seuraavana on Viljarannan seminaarin Rakennusalan kirjanpito (2011) mallista muokattu esimerkki osatuloutuksesta:

Urakkasumma	1000		
Kustannusarvio	900		
	1. vuosi	2. vuosi	3. vuosi
Kustannukset	400	400	140
Laskutettu	500	400	100

Rakennustyö valmistui 3. vuonna ja kustannusarvio ylittyi 40

1. vuosi:	valmistusaste $400 / 900 =$	44 %
	liikevaihto $44 \% \times 1000 =$	440
	saadut ennakot $500 - 440 =$	60
	katetuloutus $440 - 400 =$	+ 40

2. vuosi:	valmistusaste $(400+400) / 900 =$	89 %
	liikevaihto $89 \% \times 1000 - 440 =$	450
	saadut ennakot $500 + 400 - 440 - 450 =$	10
	katetuloutus $450 - 400 =$	+ 50
3. vuosi	valmistusaste 100 %, kustannusarvio ylittyi 40	
	liikevaihto $1000 - 440 - 450 =$	110
	katetuloutus $110 - 140 =$	- 30
Katetuloutus yhteensä		
	$+ 40 + 50 - 30 =$	+ 60
	eli $1000 - 940 =$	+ 60

3.1 Pitkän valmistusajan vaativa suorite

Pitkän valmistusajan vaativa suorite eli pitkäaikaishanke perustuu sitovaan tilaukseen ja valmistusta koskevassa sopimuksessa on myös määritelty kauppahinnan suuruus. Pitkäaikaishankkeita ovat tyypillisesti erilaiset rakennushankkeet, esimerkiksi tien, sillan, aluksen, rakennuksen tai suurehkon koneyksikön valmistus. Yhtenä kokonaisuutena luovutettava, kuten pitkän valmistusajan vaativa suunnittelutyö, voi myös olla pitkäaikaishanke. Pitkäaikaishankkeen rahamääräisen arvon on oltava olennainen kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon verrattuna. Yleisesti vähimmäisrajaa ei voida pitkäaikaishankkeelle asettaa. Lisäksi pitkäaikaishankkeen edistymistä seurataan erillisen projektikustannuslaskennan avulla. (KILA 2008b.)

Pitkäaikaishankkeen aloittamispäivä on se päivä, jolloin sitova sopimus hankkeesta on allekirjoitettu tai hankkeen tilaaminen sitovasti on muuten varmistunut ja valmistus aloitetaan. Lopettamispäivä on se päivä, jolloin hanke luovutetaan olennaisilta osin valmiina asiakkaalle ja hanke hyväksytään vastaanotetuksi. Pitkäaikaishankkeen valmistus kestää yleensä vähintään vuoden, mutta valmistusajaltaan myös alle vuoden kestäviä hankkeita voidaan joissain tapauksissa pitää pitkäaikaisina. Näissä tapauksissa hankkeen aloittamis- ja lopettamisajankohdat ovat eri tilikausilla ja hankkeesta syntyvän tulon kirjaaminen tuotoksi vai-

kuttaa olennaisesti eri tilikausien liikevaihdon ja tuloksen muodostamiseen. (KILA 2008b.)

Pitkäaikaishankkeelle kohdistuvat menot ja tulot syntyvät pääasiassa sen aloittamis- ja lopettamispäivien välisenä aikana. Menoja, jotka ovat syntyneet ennen projektin aloittamista, ei kohdisteta hankkeelle. Näitä ovat esimerkiksi markkinointi- ja tarjousmenot. Hankkeen päättymispäivän jälkeen syntyvät menot, jotka ovat olleet ennakoitavissa, kohdistetaan lopettamispäivälle. Nämä menot jaksotetaan hankkeeseen kohdistettavina menoina pakollisen varauksen muodossa hankkeen valmistuksen lopettamistilikauden tilinpäätöksessä kuluksi. (KILA 2008b.)

KILAn yleisohjeen (2008b) mukaan pitkäaikaishankkeelle kohdistettavia tuloja ja tulonoikaisuja ovat seuraavat:

- alkuperäisen sopimuksen myyntihinta
- myyntihinnan lisäykset
- myyntihinnan vähennykset.

Myyntihinnan lisäyksiä ovat hankkeeseen alkuperäiseen sopimukseen kuulumattomien lisätöiden myyntihinnat. Nämä liittyvät hankkeeseen kiinteästi ja on tilattu erikseen, eikä niiden voida katsoa muodostavan erillistä hanketta. Myyntihinnan lisäyksiä ovat myös valmistajan tilaajalta tai ulkopuoliselta veloittamat korvaukset ja ylimääräiset bonukset. Myyntihinnan vähennys on esimerkiksi myyntihinnan vähennyserä hankkeen viivästymisen vuoksi. (KILA 2008b.)

KILAn yleisohjeen (2008b) mukaan pitkäaikaishankkeelle kohdistettavia menoja ovat seuraavat:

- hankkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot
- pitkäaikaishankkeeseen kohdistuva osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

Muuttuvia menoja ovat esimerkiksi hankkeen aiheuttamat henkilöstömenot mukaan lukien työnjohdon palkkamenot henkilösivukuluineen, materiaalienot, suunnittelumenot, alihankinnan menot sekä hankkeen vakuutus- ja takuumenot.

Kiinteitä menoja ovat esimerkiksi hankkeen valmistuksessa käytettyjen tuotantilojen, koneiden ja laitteiden suunnitelman mukaiset poistot ja vuokrat. Käyttö- ja kunnossapitomenot sekä muun hanketuotannon hallinnon menot kuuluvat myös kiinteisiin menoihin. (KILA 2008b.)

3.2 Valmistusasteen määrittäminen

KILAn yleisohjeen (2008b) mukaan hankkeen valmistusasteen määrittämiseen on kolme erilaista tapaa.

1. Hankkeen toteutuneiden kustannusten suhde hankkeen arvioituihin kustannuksiin

Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää hankkeen toteutuneiden kustannusten suhteessa hankkeen arvioituihin kustannuksiin. Tässä tapauksessa on otettava huomioon vain sellaiset kustannukset, joita vastaava työ on tehty. Esimerkiksi hanketta varten hankittua ja jo laskutettua materiaalia, joka on vielä käyttämätöntä, ei lasketa mukaan määrittäessä hankkeen toteutuneita menoja. Vielä laskuttamaton, mutta käytetty materiaali taas tulee ottaa huomioon valmistusasteen määrittämisessä. (KILA 2008b, Lahti & Viljaranta 2008, 184.)

Mikäli tekemätöntä työtä varten hankitun materiaalin kustannukset eivät ole olennainen osa hankkeen kokonaiskustannuksia ja sen selvittäminen vaatisi kohtuuttomasti menoja verrattuna saavutettavaan hyötyyn, voidaan materiaalin ostohinta lukea osaksi toteutuneita menoja. Ennakkomaksuja, jotka on maksettu aliurakoitsijalle työstä, jota ei vielä ole tehty, ei taas tule ottaa huomioon toteutuneita menoja määrittäessä. (KILA 2008b.) Tässä tapauksessa valmistusasteen määrittämiseen käytetään seuraavanlaista kaavaa:

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Toteutuneet kustannukset}}{\text{Arvioidut kokonaiskustannukset}}$$

2. Hankkeeseen käytettyjen tuotannontekijöiden määrän suhde niiden tarpeelliseen kokonaismäärään

Tässä valmistusasteen määrittämistä voidaan kuvata esimerkiksi valmistukseen käytettävillä työpanoksilla kuten työtunneilla. Kun tiedetään tähän mennessä käytetyt työpanokset ja viimeisin realistinen arvio hankkeen vaatimasta työpanosten kokonaismäärästä työtunneilla mitattuna, voidaan valmistusaste määritellä näiden suhteena. (Leppiniemi 2004, 138–139; KILA 2008b.) Valmistusasteen määrittämiseen voidaan käyttää seuraavanlaista kaavaa:

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Käytetyt työtunnit}}{\text{Arvioitu työtuntien kokonaismäärä}}$$

3. Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella

Edellytyksenä hankkeen valmistusasteen määrittämiselle tässä tapauksessa on hankkeen valmistusprosessin jakaminen tunnistettavissa ja mitattavissa oleviin välivaiheisiin. Valmistusaste määritetään vertaamalla sen todellista vaihetta suunniteltuihin välivaiheisiin. Jokainen vaihe tarkoittaa tiettyä lisää hankkeen kokonaisvalmistusasteeseen. (Leppiniemi 2004, 139; KILA 2008b.)

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 3:3.1 §:n 2 kohdan mukaan samanlaisen pitkäaikaishankkeiden valmistusasteen määrittäminen tulee tehdä johdonmukaisesti samalla tavalla. Määrittämisessä tulee myös noudattaa varovaisuuden periaatetta. Yrityksen toiminnan ja hankkeiden luonne vaikuttaa siihen, mitä kolmesta vaihtoehdosta valmistusasteen määrittämiseen on sopivinta käyttää. (Leppiniemi 2004, 139.) Rakennusyritykset käyttävät pääasiassa toteutuneiden kustannusten määrään tai fyysiseen valmistusasteeseen perustuvia osatuloutusmenettelyjä (Lahti & Viljaranta 2008, 127–128).

3.3 Siirtyminen osatuloutukseen

Etuna osatuloutusmenettelyn käytössä luovutukseen perustuvaan tuloutukseen verrattaessa on liikevaihdon ja tuloksen kertymisen jakautuminen tasaisemmin eri tilikausille. Toiminnan volyymia ja tuloksen kehitystä on myös helpompi arvioida kuin luovutuksen mukaisessa tuloutuksessa. Riskinä osatuloutuksessa kuitenkin on liian suuren tuloksen esittäminen ennen aikaisesti. (Lahti & Viljaranta 2008, 182.)

Siirtyminen osatuloutukseen aiheuttaa tilinpäätökseen sekä liikevaihdon että katteen poikkeuksellisen kertakasvun, koska tuloutettavana ovat luovutuksen mukaan tuloutettavat kohteet sekä tilikauden valmistusastetta vastaava osuus osatuloutetuista kohteista. Siirtyminen tulon kirjaamiseen tuotoksi valmistusasteen perusteella tulee tehdä kerralla taseen vapaata omaa pääomaa oikaisemalla. (Lahti & Viljaranta 2008, 186–187.)

KILAn yleisohjeen (2008b) mukaan taseen oikaisut tulee tehdä seuraavalla tavalla:

- *Ennen siirtymistilikauden alkua valmistusasteen mukaan kertynyt myyntitulo ja sitä vastaavat menot kirjataan nettomääräisenä oikaisemalla taseen edellisten tilikausien voitto/tappio -tiliä. Merkitykseltään vähäiset erät voidaan kuitenkin jättää merkitsemättä. Vastaava oikaisu tehdään myös vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Oikaistut tuotto- ja kuluerät tulee esittää taseen liitetiedoissa erillisinä (bruttona).*
- *Siirtymistilikauden osuus valmistusasteen mukaisesta myyntitulosta kirjataan liikevaihtoon ja sitä vastaavat menot liiketoiminnan kuluiksi, jolloin siirtymistilikaudelle kuuluva osuus erilliskatteesta esitetään osana liikevoittoa (tai -tappiota).*

3.4 Osatuloutuksen esittäminen tilinpäätöksessä

Tilinpäätöstä laadittaessa kaikki suoriteperusteisesti syntyneet menot tulee kirjata kuluksi tuloslaskelmaan. Osatuloutusmenettelyä noudattaessa selvitetään, paljonko hankkeen tähän mennessä toteutuneet menot ovat tilinpäätöspäivän tarkistetusta kokonaiskustannusten arvioidusta määrästä. (Tomperi 2011, 21.)

Seuraavana esitetään yhden hankkeen osatuloutuksen kirjaukset tilinpäätöksessä Tomperin (2011, 21–22) esimerkistä muokattuna. Hanke valmistuu toisena vuonna.

Taulukon 1 esimerkissä kustannuksia on syntynyt hankkeen ensimmäisenä vuonna 341 000 euroa. Hankkeen arvioidut kokonaiskustannukset ovat 597 000 euroa, joka tulee tarkastaa tilinpäätöstä laatiessa. Näistä saadaan laskettua hankkeen valmistusaste, joka on 57 prosenttia ($341\,000 / 597\,000$). Valmistusasteen mukainen tuotto, joka on 597 000 euroa urakkahinnan ollessa 1 047 000 euroa, kirjataan liikevaihtoon ja saamiseksi sekä tuloutetaan valmistusastetta vastaavasti. Kuten taulukosta 1 nähdään, sisältyy hankkeen katetta tuloslaskelmaan 256 000 euroa ja hankesaamiset sisällytetään taseessa siirtosaamiin. Saadut ennakkomaksut esitetään velkana.

Taulukko 1. Osatuloutuksen kirjaus tilinpäätöksessä 1. vuonna (Tomperi 2011, 21).

1. vuosi	Aineet, palkat ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Hanke- saamiset	Urakointi- tulot	Tulostili	Tasetili
Projektin menot	341		341				
Saadut ennakot		751	751				
Tilinpäätöksessä:							
Valmistusastetta vastaava osa (2/3) tuotoksi				597	597		
Tulostilille							
Aineet yms. kuluksi	341					341	
Projektin tuotosta tuloutettu					597	597	
Tasetilille							
Hankesaamiset				597			597
Saadut ennakot		751					751

Taulukon 2 esimerkissä toisena vuonna kustannuksia on syntynyt 255 000 euroa ja ennakoita on saatu 196 000 euroa. Hankkeen valmistuessa saadaan lop-

pusuoritus, joka on 100 000 euroa. Hanke luovutetaan ja syntyneet kustannukset kirjataan kuluksi. Loppuosa urakkahinnasta tuloutetaan ja koska myyntitulo on saatu, netotetaan samalla saamiset ja ennakkomaksuvelat. Katetta hankkeesta tuloutuu toisena vuonna 195 000 euroa. Katteen yhteismäärä on 451 000 euroa.

Taulukko 2. Osatuloutuksen kirjaus tilinpäätöksessä 2. vuonna (Tomperi 2011, 22).

2. vuosi	Aineet, palkat ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Urakointi- tulot	Tulostili	Hanke- saamiset
Saldot		(751)				(597)
Projektin menot	255		255			
Saadut ennakot		196	196			
Loppusuoritus			100	100		
Tuloutus		947		350		597
Tilinpäätöksessä:						
Tulostilille						
Aineet yms. Kuluksi	255				255	
Urakointitulot				450	450	

Hankkeen arvioitu tappio tulee vähentää kokonaan heti, kun se todetaan. Osuus tappiosta, joka ei tuloutuskäytännön mukaan kohdistu kyseiselle tilikaudelle, esitetään taseessa pakollisena varauksena. Tappio määritellään hankkeen kokonaiskustannusten mukaan, eli mikäli hankkeelle kohdistetaan kiinteitä menoja, on ne otettava huomioon. (Lahti & Viljaranta 2008, 182.)

3.5 Liitetiedot

Osatuloutukseen siirtyminen voi saada aikaan edellistä tilikautta koskevien tietojen vertailukelvottomuuden, jolloin kirjanpitoasetuksen (30.12.1997/1339) 2:2 §:n 4 kohdan mukaan liitetiedoissa tulee olla selvitys tästä. Edellisen tilikauden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä muuttaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen nojalla on muutoksen tulosvaikutuksesta annettava

liitetieto. Mikäli vertailulaskelmaa oikaistaan, on tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden käytävä ilmi liitetiedoista. (KILA 2008b.)

KILAn yleisohjeen (2008b) mukaan osatuloutusta sovellettaessa liitetiedoissa tulee olla seuraavat tiedot:

- *pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja sen valintakriteerit,*
- *pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa,*
- *valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdesta,*
- *valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä,*
- *pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta) eriteltynä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, mikäli kirjanpitovelvollinen soveltaa molempia tuottojen kirjaustapoja,*
- *vaihto-omaisuudesta, saamisista ja saaduista ennakosta koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltynä,*
- *pitkäaikaishankkeisiin liittyvät pakolliset varaukset KPA 2:5.1 §:n 6 kohdan mukaisesti eriteltynä, jos se on tarpeen tase-erän selventämiseksi sekä*
- *pitkäaikaishankkeisiin liittyvien pakollisten varausten muutokset KPA 2:3.1 §:n 4 kohdan mukaisesti eriteltynä, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.*

4 CASE: RAKSA OY

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Varsinais-Suomessa sijaitseva rakennusalan pk-yritys, josta käytetään opinnäytetyössä nimeä Raksa Oy. Raksa Oy:n kotisivun mukaan toimialana on liike-, toimitila- ja teollisuusrakentaminen sekä julkinen rakentaminen, asuntorakentaminen ja korjausrakentaminen. Näiden lisäksi toimintaan kuuluu maanrakennus sekä teollisuuden huolto- ja kunnossapitopalvelut. Yritys toteuttaa myös KVR-urakoita, eli kokonaisvastuurakentamista. Raksa Oy työllistää keskimäärin 65 henkilöä.

Kokonaisvastuurakentamisessa urakoitsija vastaa koko hankkeesta, suunnittelusta sekä kohteen toimivuudesta ennalta määriteltyn käyttötarkoitukseen. KVR:ssä asiakas on sopimussuhteessa ainoastaan KVR-urakoitsijaan, joka on edelleen sopimussuhteessa kohteen suunnittelijoihin ja aliurakoitsijoihin. Kokonaisvastuurakentamista käytetään Suomessa usein toistuvien samantyyppisten rakennuskohteiden rakentamisessa, esimerkiksi asuntotuotannossa, etenkin pientaloalueiden rakentamisessa. (Liuksiala 2004, 211.)

4.1 Luovutukseen perustuva tuloutus

Raksa Oy:n rakennustyöt toteutetaan pääasiallisesti rakennusurakkana tai laskutustyönä. Laskutustyöt ovat useimmiten lyhytaikaisia työkohteita, jotka kirjataan tuotoksi työn edistymisen mukaan. Rakennusurakat taas ovat pitempiaikaisia työkohteita, jotka on kirjattu tuotoksi työn luovutuksen perusteella. Osatuloutukseen siirryttäessä myös rakennusurakat kirjataan tuotoksi työn edistymisen mukaan. Laskutustöiden määrä tilikauden aikana on vähäinen rakennusurakoihin verrattuna. Esimerkiksi tilikaudella 1.1.2011–31.12.2011 rakennusurakoiden osuus liikevaihdosta oli 96 %.

Kun rakennus luovutetaan tilaajalle, kirjataan rakennusurakkana tehdyt työt tuloslaskelmaan. Aiemmin käytössä olleen luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan rakennusurakka on tuloutettu vasta hankkeen valmistuttua. Tilaajaa on

kuitenkin laskutettu hankkeen edistymisen mukaan. Rakennusurakasta laaditaan maksuerätaulukko, jonka mukaan tilaajaa laskutetaan. Laskutettava erä kirjataan urakkatuloihin, kun tilaajalle on lähetetty lasku. Tilinpäätöshetkellä keskeneräisten kohteiden laskutettu määrä siirretään ennakkomaksuihin. Ta-
seessa ennakkomaksut esitetään vieraan pääoman lyhytaikaisena velkana.

Seuraavassa kuvataan kahden vuoden ajalta kuinka yhden vuonna 2012 aloite-
tun hankkeen, jonka ennakoitaan valmistuvan vuonna 2013, luovutukseen pe-
rustuva tuloutus tehtäisiin Raksa Oy:ssä:

Urakkasopimuksen mukainen hinta	3 125		
Hankkeen alkuperäinen kustannusarvio	2 462		
	1. vuosi	2. vuosi	
Saadut ennakkomaksut	1 125	1 800	
Hankkeen toteutuneet menot	994	1 506	
Hankkeen tarkistettu kustannusarvio	2 500		
Hankkeen luovutuksen yhteydessä saatava loppusuoritus		200	

Kirjaukset ensimmäisen tilikauden aikana Raksa Oy:n mukaan:

	Aineet, palkat ym. menot	Myynnit	Pankkitili
1.	994		994
2.		1125	1125

1. Ostot tilikauden aikana.
2. Myynnit tilikauden aikana.

Tilinpäätösviennit:

	Keskeneräinen tuotanto	Keskeneräisten töiden muutos
3.	994	994

3. Vaihto-omaisuuden muutos (keskeneräisen hankkeen muuttuvat kulut).

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat ym. menot	Myynnit	Saadut ennakot	Keskeneräinen tuotanto	Keskeneräisten töiden muutos	Tulostili	Tasetili
	(994)	(1125)		(994)	(994)		
4.	994					994	
5.					994	994	
6.				994			994
7.		1125	1125				
8.			1125				1125

4. Aineet ym. kirjataan kuluksi.
5. Keskeneräisten töiden muutos.
6. Keskeneräiset työt vaihto-omaisuudeksi.
7. Tuloutumattomat maksut saatuihin ennakoihin.
8. Saadut ennakkomaksut taseen vastattavaa-puolelle.

Kuten kirjauksista nähdään, ei hankkeen ensimmäisen vuoden tuloslaskelmaan synny lainkaan katetta. Saadut ennakkomaksut merkitään taseeseen velaksi.

Kirjaukset toisen tilikauden aikana Raksa Oy:n mukaan:

	Aineet, palkat ym. menot	Myynnit	Pankkitili	Saadut ennakot	Keskeneräinen tuotanto
			(131)	(1125)	(994)
1.	994				994
2.		1125		1125	
3.		2000	2000		
4.	1506		1506		

1. Avustava avausvienti tilikauden alussa.
2. Avustava avausvienti tilikauden alussa.
3. Myynnit tilikauden aikana.
4. Ostot tilikauden aikana.

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat ym. menot		Myynnit		Tulostili
	(2500)		(3125)		
5.	2500			2500	
6.		3125			3125

5. Aineet ym. kirjataan kuluksi.

6. Myynnit kirjataan tuloksi.

Hanke valmistuu toisen tilikauden aikana. Hankkeesta saatu kate 625 euroa (kokonaistuotot 3 125 - menot 2 500) tulee kokonaan luovutusvuoden tuotoksi.

Seuraavassa kuvataan kahden vuoden ajalta saman hankkeen luovutukseen perustuva tuloutus Tomperin (2011, 19–20) esittämällä tavalla:

Kirjaukset ensimmäisen tilikauden aikana Tomperin (2011,19) mukaan:

	Aineet, palkat ym. menot		Saadut ennakot		Pankkitili
1.	994				994
2.			1125	1125	

1. Hankkeen menot.

2. Saadut ennakot.

Tilinpäätösviennit:

	Keskeneräinen tuotanto		Keskeneräisten töiden muutos
3.	994		994

3. Vaihto-omaisuuden muutos (keskeneräisen hankkeen muuttuvat kulut).

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat ym. menot	Saadut ennakot	Keskeneräisten töiden muutos	Keskeneräinen tuotanto	Tulostili	Tasetili
	(994)	(1125)	(994)	(994)		
4.	994				994	
5.			994		994	
6.				994		994
7.		1125				1125

4. Aineet ym. kirjataan kuluksi.
5. Keskeneräisten töiden muutos.
6. Keskeneräiset työt vaihto-omaisuudeksi.
7. Saadut ennakot taseen vastattavaa-puolelle.

Kuten näistäkin kirjauksista nähdään, ei hankkeen ensimmäisen vuoden tuloslaskelmaan synny katetta. Erona Tomperin (2011, 19) ensimmäisen vuoden kirjauksissa Raksa Oy:n kirjauksiin verrattuna on se, että Raksa Oy:ssä hankkeesta maksetut erät kirjataan myynteihin tilikauden aikana ja tilinpäätöksessä tuloutumattomat maksut siirretään saatuihin ennakkoihin. Tomperin esimerkin mukaan hankkeesta maksetut erät kirjataan jo tilikauden aikana saatuihin ennakkoihin.

Kirjaukset toisen tilikauden aikana Tomperin (2011, 20) mukaan:

	Aineet, palkat ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Urakointitulot
		(1125)		
1.	1506		1506	
2.		1800	1800	
3.			200	200
4.		2925		2925

1. Hankkeen menot
2. Saadut ennakot.
3. Loppusuoritus.
4. Ennakkomaksujen tuloutus.

Tilinpäätösviennit:

	Keskeneräisten töiden muutos	Keskeneräinen tuotanto
		(994)
5.	994	994

5. Vaihto-omaisuuden muutos.

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat ym. menot	Keskeneräisten töiden muutos	Urakointitulot	Tulostili
	(1506)	(994)	(3125)	
6.	1506			1506
7.		994		994
8.			3125	3125

6. Aineet. yms. kuluksi.

7. Keskeneräisten töiden muutos.

8. Urakointitulot.

Hanke valmistuu toisen tilikauden aikana. Hankkeesta saatu kate 625 euroa (kokonaistulot 3 125 – menot 2 500) tulee tässäkin tapauksessa kokonaan luovutusvuoden tuotoksi. Erona Raksa Oy:n kirjauksissa verrattuna Tomperin (2011, 20) esimerkin kirjauksiin on myyntien kirjaaminen myynnit-tilille, kun taas Tomperi tekee kirjaukset saatuihin ennakoihin, josta ne siirretään urakointituloihin.

4.2 Siirtyminen osatuloutusmenettelyyn

Yrityksen täyttäessä kirjanpitolain mukaiset edellytykset osatuloutukselle on sen mahdollista vaihtaa tuloutusmenettely luovutukseen perustuvasta valmistusasteen mukaiseen. Tilikaudella 1.1.2012–31.12.2012 Raksa Oy on siirtynyt osatuloutusmenettelyyn. Osatuloutuksessa tilaajaa laskutetaan edelleen hankkeen edistymisen mukaan ja rakennusurakasta laaditaan maksuerätaulukko. Lasku-

tettavan erän kirjaaminen urakkatuloihin pysyy myös samana. Tilinpäätöshetkellä keskeneräiset kohteet tuloutetaan valmistusasteen mukaan.

Raksa Oy:n toimitusjohtajan mukaan osatuloutukseen päätettiin siirtyä, jotta liikevaihto ja tulos muodostuisivat tasaisemmin. Luovutuksen mukaista tuloutusta noudatettaessa esimerkiksi tulos on voinut tilikausien välillä vaihdella huomattavasti. Osatuloutusta noudatettaessa myös liikevaihdon ja muun toiminnan volyymia on helpompi arvioida kuin luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa. Raksa Oy:n toimitusjohtajan mukaan osatuloutukseen siirtymistä on harkittu jo aiempina vuosina ja edellytykset siirtymiseen ovat olleet. Tilikautena 2012 siirtyminen tuli ajankohtaiseksi, koska edelliseltä tilikaudelta ei ollut keskeneräisiä hankkeita.

Raksa Oy:llä on käytössään tuotannonhallintaohjelma Jydacom. EVERY Jydacom Oy on rakennusalan toiminnanohjausjärjestelmien toimittaja, jonka asiakkaana ovat pääasiassa rakennusalan urakoitsijat sekä toteuttajaorganisaatiot. EVERY Jydacom Oy:n tietoratkaisujärjestelmät on suunniteltu rakennusalan yritysten toiminnanohjaukseen ja -kehittämiseen. (Jydacom Oy 2013.) Ohjelman avulla seurataan meneillään olevien hankkeiden yleistilannetta. Jokaisella hankkeella on ohjelmassa oma numero ja hanketta on mahdollista tarkastella litteratasolla, kustannuslajitasolla sekä tapahtumatasolla. Vastaavasti palkanlaskenta tapahtuu hankekohtaisesti.

Tilinpäätöstä tehtäessä osatuloutusmenettelyn mukaan tarvittavat luvut saadaan Raksa Oy:n tuotannonhallintaohjelmasta. Tuotannonhallintaohjelma näyttää kuvan 3 esittämällä tavalla hankkeen kustannusarvion. Kustannusarviossa palkat on litteroitu tehdyn työn mukaan. Esimerkiksi litteraan ”Maanrakennus” kuuluvat siihen tehdyt työt. Tuotannonhallintaohjelmasta saadaan myös hankkeen kokonaiskustannukset liitteen 2 esimerkin mukaan. Raksa Oy:llä on tilikaudella 2012 kolme hanketta, jotka ovat keskeneräisiä. Näitä kutsutaan opinnäytetyössä nimityksillä hanke 1, hanke 2 ja hanke 3.

JD-Tuotannonhallinta

Tiedosto Työkalut Listaukset Asetukset Ohje

Työmaaseläus Tavoite Ennuste Laskuntarkastus Ostolaskut

Tavoite työmaalle

F	Numero	Litteran nimi	Kust.tav.määrä	Yksikkö	Kust.tav.yks.hinta	Kustannustavoite	Tuottotavoite
1		Palkat	1,00		0,00	0,00	0,00
10		Rakennuttaminen	1,00		90 000,00	90 000,00	0,00
11		Maanrakennus	1,00		305 300,00	305 300,00	0,00
12		Perustukset	1,00		241 945,00	241 945,00	0,00
13		Runkorakenteet	1,00		224 029,00	224 029,00	0,00
14		Täydentävät rakenteet	1,00		227 871,00	227 871,00	0,00
15		Pintarakenteet	1,00		298 843,00	298 843,00	0,00
16		Kalusteet, varusteet	1,00		171 254,00	171 254,00	0,00
17		Konetekniset työt	1,00		495 601,00	495 601,00	0,00
18		Työmaan käyttökulut	1,00		62 060,00	62 060,00	0,00
19		Työmaan yhteiskustannukset	1,00		141 915,00	141 915,00	0,00
191		Sosiaalikulut	1,00		203 662,00	203 662,00	0,00
2		Työkalukorvaukset	1,00		0,00	0,00	0,00
3		Matkakorvaukset	1,00		0,00	0,00	0,00
5		Tarvikeostot	1,00		0,00	0,00	0,00
6		Alihankinnat	1,00		0,00	0,00	0,00
7		Muut kustannukset	1,00		0,00	0,00	0,00
8		Maksuerät	1,00		0,00	0,00	3 125 000,00
85		Urakan lisätyöt	1,00		0,00	0,00	0,00
9		Laskutus	1,00		0,00	0,00	0,00
L		litteromaton, hyväksymä	1,00		0,00	0,00	0,00

Kustannustavoite 2 462 480 Tuottotavoite 3 125 000 Käytävä 662 520 Käytävä-% 21,20

Kuva 1. Hankkeen 3 kustannusarvio.

KILAn yleisohjeessa tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella esitetään kolme tapaa laskea hankkeen valmistusaste, jotka on teoriaosuudessa mainittu. Raksa Oy:ssä hankkeen tilikauden valmistusaste määritellään jakamalla tilikauden kustannukset hankkeen arvioiduilla kokonaiskustannuksilla. Taulukko 3 esittää yrityksen tilikauden 2012 keskeneräisten hankkeiden valmistusasteet. Kaikki hankkeet on aloitettu vuonna 2012.

Taulukko 3. Tilikauden 2012 hankkeiden valmistusasteet.

Hanke	Valmistusaste kertyneiden kustannusten mukaan	Valmistusaste - %
Hanke 1	114 834 € / 1 229 540 € = 0,09	9 %
Hanke 2	898 193 € / 1 757 302 € = 0,51	51 %
Hanke 3	993 857 € / 2 462 480 € = 0,40	40 %

Valmistusasteen määrittämisen jälkeen lasketaan valmistusasteen mukaiset tuotot hankekohtaisesti.

Hanke 1:

kateodotus (tuotot - kulut)	
1 375 000 € - 1 299 540 €	75 460 €
tilaajan maksamat ennakot	179 286 €
kertyneet kustannukset	114 834 €
valmistusaste	9 %
valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)	
9 % x 1 375 000 €	123 750 €

Hanke 2:

kateodotus (tuotot - kulut)	
1 930 000 € - 1 757 302 €	172 698 €
tilaajan maksamat ennakot	858 444 €
kertyneet kustannukset	898 193 €
valmistusaste	51 %
valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)	
51 % x 1 930 000 €	984 300 €

Hanke 3:

kateodotus (tuotot - kulut)	
3 125 000 € - 2 462 480 €	662 520 €
tilaajan maksamat ennakot	1 125 000 €
kertyneet kustannukset	993 857 €
valmistusaste	40 %

valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)

40 % x 3 125 000 €

1 250 000 €

Laskelmista saadut valmistusasteen mukaiset tuotot kirjataan tuloslaskelmaan liikevaihdoksi. Tuloslaskelmaan kuluksi kirjataan myös kertyneet kustannukset. Saadut ennakot tilikauden päätyttyä lasketaan vähentämällä saaduista ennakosta valmistusasteen mukaiset tuotot. Mikäli saatuja ennakoita tilikauden päätyttyä jää, kirjataan ne taseeseen vieraaseen pääomaan. Valmistusasteen mukaista myyntituloa vastaava laskuttamaton osuus taas kirjataan siirtosaamisiin.

Hanke 1:

- saadut ennakot tilikauden päätyttyä
 $179\,286\text{ €} - 123\,750\text{ €} = 55\,536\text{ €}$
 ➔ Kirjataan taseen vieraaseen pääomaan.

Hanke 2:

- valmistusasteen mukaista myyntituloa vastaava laskuttamaton osuus
 $858\,444\text{ €} - 984\,300\text{ €} = -125\,856\text{ €}$
 ➔ Kirjataan siirtosaamisiin.

Hanke 3:

- valmistusasteen mukaista myyntituloa vastaava laskuttamaton osuus
 $1\,125\,000\text{ €} - 1\,250\,000\text{ €} = -125\,000\text{ €}$
 ➔ Kirjataan siirtosaamisiin.

Teoriaosuudessa kerrotaan KILAn yleisohjeessa esitettävistä liitetietovaatimuksista kun sovelletaan osatuloutusta. Raksa Oy:ssä tilinpäätöksen liitetietoihin tulee seuraavat asiat liittyen osatuloutukseen:

Valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon
osuus koko tilikauden liikevaihdosta

2 358 050,00

Tuotoiksi kirjaamatta keskeneräisistä
rakennusprojekteista

4 071 950,00

Liitetietoihin ei ole välttämätöntä lisätä edellisen kauden tuloslaskelmaa muutettuna vertailukelpoiseksi nykyisen tilikauden kanssa. Raksa Oy:llä ei ollut tilikauden 2011 päättyessä keskeneräisiä hankkeita, joten liitteen 1 mukaista tuloslaskelmaa ja tasetta tilikaudelta 2011 osatuloutuksen mukaan ei kuulunut tilikauden 2012 liitetietoihin. Kuitenkin esimerkiksi verottaja voi tarvittaessa pyytää vertailukelpoista tietoa.

4.3 Tuloutustapojen vertailu

Osatuloutuksen vaikutusta Raksa Oy:n tilinpäätökseen tarkastellaan vertailemalla sekä osatuloutusmenettelyn että luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaista tuloslaskelmaa ja tasetta kahdelta viimeiseltä tilikaudelta.

Tilikauden 2011 tilinpäätös on tehty luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan, joten luvut tulee muuttaa osatuloutuksen mukaisiksi, jotta vertailu olisi mahdollista. Muutos aloitetaan laskemalla tilikauden liikevaihto ennen tilinpäätösvientejä, joka tilikaudella 2011 on 13 584 059 €. Keskeneräisten hankkeiden valmistusasteet ovat taulukon 6 mukaiset. Keskeneräisiä hankkeita on tilikaudella 2011 ollut yhteensä viisi ja opinnäytetyössä niitä kutsutaan nimillä hanke 4, hanke 5, hanke 6, hanke 7 ja hanke 8.

Taulukko 4. Tilikauden 2011 hankkeiden valmistusasteet.

Hanke	Valmistusaste kertyneiden kustannusten mukaan	Valmistusaste - %
Hanke 4	$2\,514\,421 \text{ €} / 4\,140\,878 \text{ €} = 0,61$	61 %
Hanke 5	$945\,882 \text{ €} / 1\,267\,526 \text{ €} = 0,75$	75 %
Hanke 6	$340\,700 \text{ €} / 596\,503 \text{ €} = 0,57$	57 %
Hanke 7	$1\,461 \text{ €} / 2\,009\,437 \text{ €} = 0,0007$	0,07 %
Hanke 8	$7\,534 \text{ €} / 1\,876\,839 \text{ €} = 0,004$	0,40 %

Hanke 4:

tilaajan maksamat ennakot	2 129 593 €
kertyneet kustannukset	2 514 421 €
valmistusaste	61 %
valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot) 61 % x 3 034 274 €	1 842 411 €
saadut ennakot tilikauden päätyttyä 2 129 593 € - 1 842 411 €	287 182 €

➔ Tuloslaskelmaan kirjataan liikevaihtoa -287 182 € ja taseeseen saatuja ennakkoita 287 182 €.

Hanke 5:

tilaajan maksamat ennakot	951 921 €
kertyneet kustannukset	945 882 €
valmistusaste	75 %
valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot) 75 % x 1 249 198 €	932 151 €
saadut ennakot tilikauden päätyttyä 951 921 € - 932 151 €	19 770 €

➔ Tuloslaskelmaan kirjataan liikevaihtoa -19 770 € ja taseeseen saatuja ennakkoita 19 770 €.

Hanke 6:

tilaajan maksamat ennakot	750 851 €
kertyneet kustannukset	340 700 €
valmistusaste	57 %

valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)	
57 % x 1 047 460 €	597 052 €

saadut ennakot tilikauden päätyttyä	
750 851 € - 597 052 €	153 799 €

➔ Tuloslaskelmaan kirjataan liikevaihtoa -153 799 € ja taseeseen saatuja ennakkoita 153 799 €.

Hanke 7:

tilaajan maksamat ennakot	0 €
---------------------------	-----

kertyneet kustannukset	1 461 €
------------------------	---------

valmistusaste	0,07 %
---------------	--------

valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)	
0,07 % x 2 260 898 €	1 583 €

saadut ennakot tilikauden päätyttyä	
0 € - 1 583 €	-1 583 €

➔ Varovaisuuden periaatteella tuloutus tapahtuu nollakatteella, koska työ on vasta alkuvaiheessa. Kertyneet kustannukset 1 461 € kirjataan tuloslaskelmaan liikevaihtoon ja taseeseen siirtosaamisiin.

Hanke 8:

tilaajan maksamat ennakot	20 000 €
---------------------------	----------

kertyneet kustannukset	7 534 €
------------------------	---------

valmistusaste	0,4 %
---------------	-------

valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot)	
0,07 % x 2 260 898 €	8 974 €

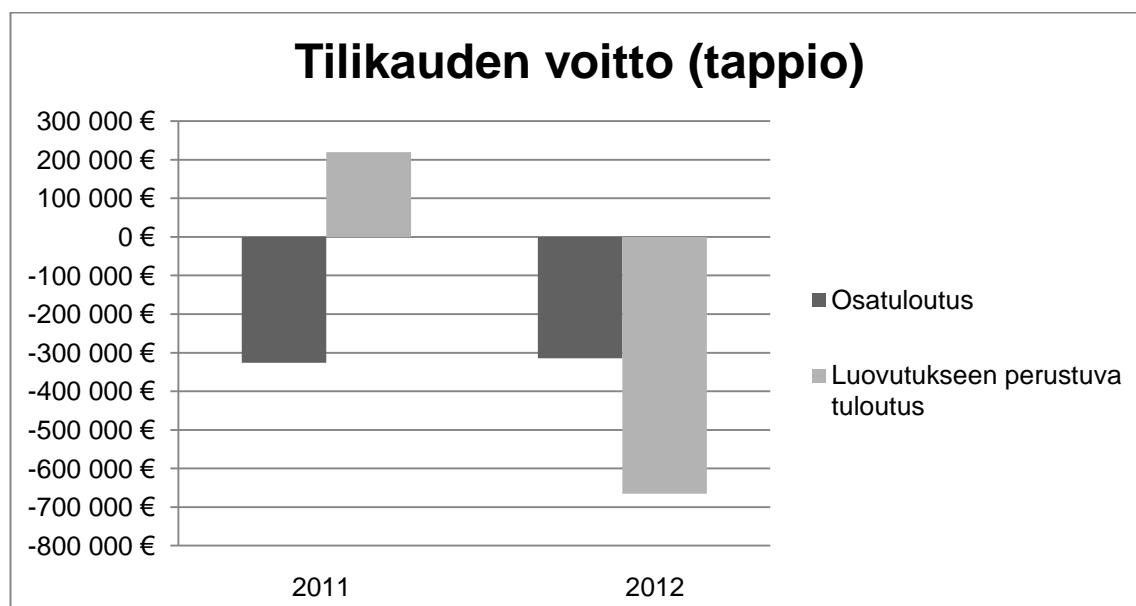
saadut ennakot tilikauden päätyttyä	
20 000 € - 8 974 €	11 026 €

- ➔ Varovaisuuden periaatteella tuloutus tapahtuu nollakatteella, koska työ on vasta alkuvaiheessa. Kertyneet kustannukset 7 534 € kirjataan tuloslaskelmaan liikevaihtoon ja taseeseen siirtosaamisiin.

Tilikauden 2012 tilinpäätös tehtiin Raksa Oy:ssä osatuloutusmenettelyn mukaan, joten jotta tilikaudet olisivat vertailukelpoisia, tulee tilinpäätöksen luvut muuttaa luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaisiksi. Muutos aloitetaan laskemalla tilikauden liikevaihto ennen tilinpäätösvientejä, joka tilikaudella 2012 on 19 814 924 €. Tämän jälkeen tehdään tilinpäätösviennit luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan.

- ➔ Tuloslaskelmaan kirjataan liikevaihtoa -2 162 729 euroa keskeneräisten töiden laskutetusta summasta. Taseeseen kirjataan 2 162 729 euroa saatuja ennakoita.
- ➔ Keskeneräisten kohteiden menot aktivoidaan tilinpäätöksessä vaihtomaisuutena. Tuloslaskelmaan kirjataan 2 006 885 euroa varastojen muutokseen. Taseeseen kirjataan 2 006 885 euroa keskeneräisiin töihin.

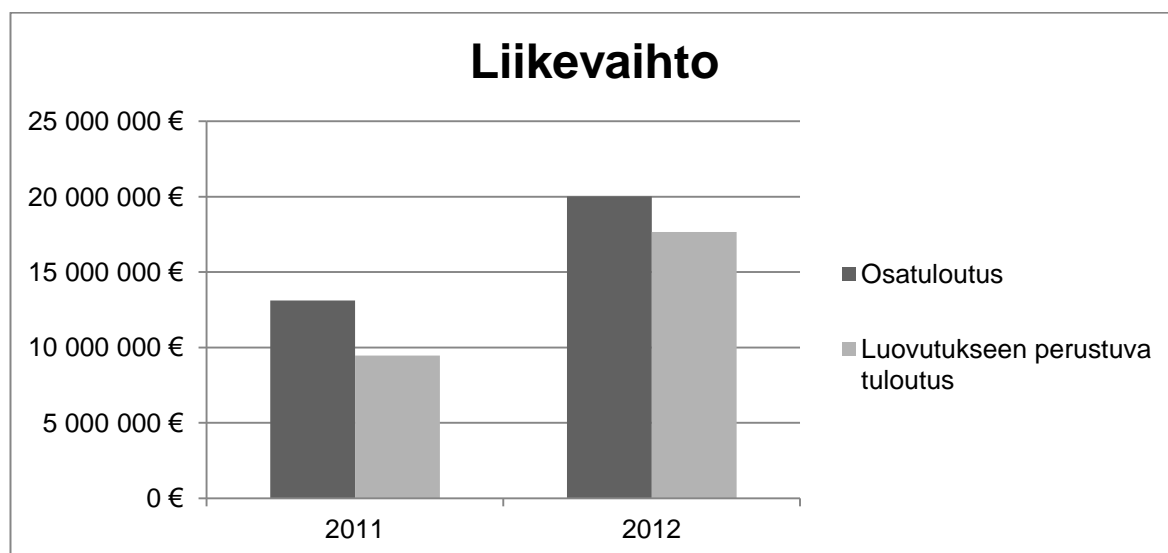
Tilikausien 2011 ja 2012 tuloslaskelmat ja taseet osatuloutuksen ja luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan näkyvät liitteessä 1.



Kuvio 1. Tilikausien tuloksien vertailu.

Vertailtaessa tilikausien tuloksia sekä osatuloutusmenettelyllä että luovutukseen perustuvalla tuloutuksella voidaan huomata ero tuloutusmenettelyjen välillä, kuten kuviosta 1 näkyy. Luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa tilikauden 2011 tulos on 219 382 euroa ja tilikauden 2012 tulos on -665 534 euroa. Osatuloutusmenettelyä noudattaessa tilikauden 2011 tulos on -326 476 euroa ja tilikauden 2012 tulos on -314 369 euroa, joten tuloksen muodostuminen on huomattavasti tasaisempaa kuin luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa.

Osatuloutukseen siirryttäessä tilikaudella 2012 tuloutetaan valmistusasteen mukaiset tuotot keskeneräisistä hankkeista luovutettujen hankkeiden lisäksi. Tällöin tilikauden tulos on parempi, kuin mitä se olisi luovutukseen perustuvalla tuloutuksella.



Kuvio 2. Tilikausien liikevaihdon vertailu.

Tilikausien liikevaihtoa vertailtaessa luovutukseen perustuvan tuloutuksen ja osatuloutuksen välillä huomataan, että erot eivät ole niin suuret kuin esimerkiksi tuloksia vertailtaessa. Tilikauden 2011 liikevaihto luovutukseen perustuvan tuloutuksen mukaan on 9 468 929 euroa ja osatuloutuksen mukaan on 13 112 303 euroa. Tilikauden 2012 liikevaihto luovutuksen mukaisen tuloutuksen mukaan on 17 652 195 euroa ja osatuloutuksen mukaan on 20 010 245 euroa.

Osatuloutusmenettelyä noudattaessa liikevaihdon määrä on molempina tilikautena suurempi kuin luovutukseen perustuvaa tuloutusta noudattaessa, kuten kuviosta 2 näkee. Osatuloutusta käytettäessä liikevaihtoon luetaan kaikki tilikauden kulut, eivätkä ne siirry tilikaudelle, jolloin hanke luovutetaan. Tällöin liikevaihtoa on helpompi arvioida ja sen määrä on totuudenmukaisempi kuin luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa.

5 YHTEENVETO

Osatuloutuksessa eli valmistusasteen mukaisessa tuloutuksessa myynnin tulosvaikutus tuloutetaan eli kirjataan tuloslaskelmaan pitkäaikaishankkeen edistymisen mukaan. Osatuloutusta käytetään yrityksissä, joiden hankkeet ovat pitkäaikaisia eli sijoittuvat vähintään kahdelle tilikaudelle, esimerkiksi rakennus- ja laivanrakennusalalla. Siirtyminen luovutukseen perustuvasta tuloutuksesta osatuloutukseen on mahdollista, kun osatuloutukseen vaadittavat edellytykset täyttyvät.

Osatuloutuksen etuna luovutukseen perustuvaan tuloutukseen verrattaessa on liikevaihdon ja tuloksen kertymisen jakautuminen tasaisemmin eri tilikausille. Osatuloutuksessa toiminnan volyymia sekä tuloksen kehitystä on helpompi seurata ja ennustaa.

Opinnäytetyön tavoitteena oli kuvata toimeksiantajana toimivan Raksa Oy:n tilinpäätöstä kun se tehdään osatuloutuksen mukaan sekä ottaa selville miten osatuloutukseen siirtyminen vaikuttaa Raksa Oy:n tuloslaskelmaan ja taseeseen. Raksa Oy:ssä on jo aiempina tilikausina harkittu osatuloutukseen siirtymistä ja vaikka edellytykset sille ovat olleet, ei siihen silti ole siirrytty. Tilikauden 2011 päättyessä ei Raksa Oy:ssä ollut keskeneräisiä hankkeita, joten osatuloutukseen päätettiin siirtyä.

Opinnäytetyössä perehdyttiin kirjanpitoon ja tilinpäätökseen rakennusalan yrityksen näkökulmasta. Osatuloutus on yksi kirjanpidon erityiskysymyksistä, joten lukijalle tuotiin käsitys siitä, mikä se on ja mitä etuja osatuloutuksessa on. Caseosuudessa kuvattiin osatuloutusta käytännössä Raksa Oy:ssä teoriaosuuden pohjalta.

Kirjausketjuilla havainnollistettiin konkreettisesti tilinpäätöksen teko Raksa Oy:ssä osatuloutusta noudattaessa. Opinnäytetyön tekeminen ajoittui samalle ajalle kuin Raksa Oy:ssä tehtiin tilikauden 2012 tilinpäätöstä. Hankkeiden tuotot ja kustannukset saatiin Raksa Oy:n tuotannonhallintaohjelmasta, jonka jälkeen

valmistusasteiden laskeminen ja kirjaukset tilinpäätökseen oli mahdollista tehdä.

Opinnäytetyössä selvitettiin pääasiassa laskelmien avulla miten osatuloutus vaikuttaa Raksa Oy:n tuloslaskelmaan ja taseeseen. Vertailu tilikausien välillä tehtiin, kun muutettiin kahden viimeisimmän tilikauden tuloslaskelma ja tase vertailukelpoisiksi toistensa kanssa. Opinnäytetyöstä selvisi, että osatuloutusmenettelyä noudattaessa tilikauden voitto jakautuu huomattavasti tasaisemmin eri tilikausille, kuten oletettiin.

Opinnäytetyö antaa tietoa osatuloutuksesta ja sen vaikutuksista. Opinnäytetyötä on mahdollista hyödyntää yleisesti etenkin pk-yrityksen siirtyessä luovutukseen perustuvasta tuloutuksesta osatuloutukseen. Teoriaosuudesta saadaan tietoa osatuloutuksesta yleisesti ja mitä edellytyksiä siirtymiseen vaaditaan. Raksa Oy:n tilinpäätöksen kuvaus osatuloutusta noudatettaessa antaa havainnollisen kuvan osatuloutuksen vaiheista ja konkreettiset esimerkit laskuihin.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Ikäheimo, S.; Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: WSOYpro.

Jydacom Oy 2013. EVRY Jydacom Oy. Viitattu 12.3.2013. <http://www.jydacom.fi> > EVRY Jydacom Oy.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

KILA 2008a. Kirjanpitolautakunta. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.

KILA 2008b. Kirjanpitolautakunta. Yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008.

Lahti, P. & Viljaranta, J. 2008. Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös. Helsinki: Rakennusteollisuuden Kustannus RTK Oy.

Leppiniemi, J. 2000. Hyvä kirjanpitolaitos. 8. uudistettu laitos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. 2004. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen ongelmat – KILAn ratkaisuja ja ohjeita. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. 2010. Milloin tulo syntyy. Viitattu 25.4.2013. <http://www.tilisanomat.fi/node/711>

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2001. Pk-yrityksen kirjanpito ja tilinpäätös. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2002. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. 4. uudistettu laitos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2005. Oikeat ja riittävät kirjaukset. 5. painos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. 2009. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta. Helsinki: WSOYpro Oy.

Lindfors, H. 2009a. Kirjanpito käytännönläheisesti. 3. painos. Helsinki: Helsingin seudun kaupakamari.

Lindfors, H. 2009b. Tilinpäätössuunnittelu käytännönläheisesti. 1. painos. Helsinki: Kauppakamari.

Liuksiala, A. 2004. Rakennussopimukset: käytännön käsikirja. 6., uusittu laitos. Helsinki: Rakennustieto Oy.

Tilastokeskus 2013. Vaihto-omaisuus. Viitattu 18.2.2013 <http://www.stat.fi> > Tietoa tilastoista > Käsitteet ja määritelmät > Vaihto-omaisuus.

Tomperi, S. 2011. Kehittyvä kirjanpitolaitos. 13., uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Verohallinto 2011. Kirjanpito, tilikausi ja verovuosi. Viitattu 11.2.2013 http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ ja_ ammatinharjoittaja/Yrityksen_perustaminen/Kirjanpito_tilikausi_ ja_ verovuosi%289362%29

Raksa Oy:n tuloslaskelma ja tase

Luottamuksellinen

Luottamuksellinen

Luottamuksellinen

Luottamuksellinen

Luottamuksellinen

Luottamuksellinen

Hankkeen 3 kustannukset

KP-raporttimalli

1212_Raksa Oy

Jakso 01.01.09..31.12.12

Tilikauden aloituspv 1.1.2012

KP-raporttimalli TYÖMAA Työmaaraaportti

Sarakeasettelu OLETUSARVO

Kaikki summat ovat kohteessa EUR.

KP-raporttimallin rivi: Pvm-suodatus: 01.01.09..31.12.12, Dimensio 1 suodatus: Hanke 3

Rivikoodi	Kuvaus	Saldo
	Hanke 3	
3000	Rakennusurakat 23 %	1 125 000,00
	Tuotot yhteensä	1 125 000,00
4000	Ostot 23 %	-423 030,27
4001	Ostot 0 %	-41 571,00
4450	Alihankintatyöt 23 %	-24 954,60
4451	Alihankintatyöt 0 %	-3 854,90
4453	Kuljetuspalvelut 23 %	-7 712,50
4459	Rak.Palv.ostot alv 23 % SP	-248 171,63
5005	Palkat, tuotanto	-130 565,73
5083	Sairas-/tapaturma-ajan palkat	-2 606,96
5084	Lomapalkkajaksotukset	-22 056,26
5099	Luontoisetujen raha-arvo	-235,00
6001	Työl-maksu, työntekijät	-24 213,73
6400	Sosiaaliturvamaksu	-3 056,33
6410	Tapaturmavakuutus	-4 584,83
6420	Työttömyysvakuutus	-1 074,56
6430	Ryhmähenkivakuutus	-100,30
7017	Henkilökunnan virkistys 13 %	-66,69
7076	Ruoka- ja kahvitarj. 13 %	-191,73
7120	Työsuojelu	-403,02
7125	Työvaatteet	-838,29
7640	Atk-kulut 23 %	-27,00
7711	Tuotantokaluston vuokrat 23 %	-13 162,53
7720	Kaluston korjaus ja huolto 23 %	-104,79
7730	Tuotannon käyttökulut 0 %	-14 400,00
7731	Tuotannon käyttökulut 23 %	-8 091,06
7740	Kalusto alle 3v 23 %	-966,30

7750	Työkalukorvaus	-943,20
7760	Jätemaksut	-623,10
7870	Matkakorvaus	-8 685,45
7871	Päivärahat	-80,00
7872	Kilometrikorvaus	-616,95
7950	Edustuskulut	-37,60
8360	Kokous- ja neuvottelukulut 23 %	-18,21
8363	Kokous- ja neuvottelukulut 13 %	-201,95
8580	Vakuutukset	-1 652,20
8620	Konttoritarvikkeet 23 %	-174,21
8651	Ulkopuoliset palvelukset 23 %	-2 631,22
9460	Muut vieraanpääoman kulut	-2 153,12
Voitto		131 142,78